

## Commissione Tributaria Provinciale, Pisa, sez. VI, sent. 2 agosto 2004, n. 92

### *Processo e motivi*

Con rituale ricorso, il contribuente, ricorreva a questa Commissione Tributaria provinciale impugnando la cartella sopra emarginata, notificatagli l'8 maggio 2003 dal Concessionario GET s.p.a. in esecuzione del ruolo reso esecutivo l'anno 2002 dal Comune di Calcinaia per imposta ICI anni 1993-1998.

In sintesi, era argomentativamente eccepita la prescrizione e/o decadenza del diritto dell'ente precedente, eccependo, in difetto, l'illegittimità costituzionale dell'art. 25, com. 1, D.P.R. n. 602/73, per la parte in cui non prevede più alcun termine perentorio per l'azione del fisco.

Si costituiva in lite la GET s.p.a. negando l'eccezione sostenuta da controparte, sulla base di un dato letterale - la non previsione da parte della legge di nessun termine per la notifica -, nonché di altro argomento di sistema: il contribuente è adeguatamente protetto dalla prescrizione ordinaria decennale.

In effetti il dipanamento della materia richiede un suo approfondimento storico e sistematico o, meglio, storico-sistematico, poiché è proprio da una ricostruzione nel tempo dell'assetto che ha avuto la materia, che si può pervenire ad una soddisfacente ricostruzione della disciplina.

Originariamente la norma chiave era contenuta nel comb. disp. artt. 24-25, D.P.R. n. 602/73.

Il primo prevedeva che: "il ruolo è consegnato dall'intendente di finanza all'esattore (...) per i ruoli di cui all'art. 18, com. 4, almeno novanta giorni prima della scadenza e per gli altri ruoli, almeno trenta giorni prima (...). Con la consegna all'esattore il ruolo diventa esigibile".

Nell'articolo successivo era scritto: "L'esattore, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento". Lo stesso articolo prevedeva, altresì, che nella cartella fosse indicata la data di consegna del ruolo all'esattore, elemento di grande importanza per una completa difesa del contribuente e che sicuramente confermava la natura perentoria dei termini previsti dalla norma. E va subito anticipato, però, che tale indicazione, già con legge n. 449 del 27 dicembre 1997 venne abolita.

A monte di questa procedura vi era quella descritta all'art. 12, stesso D.P.R., ove era stabilito che: "nel ruolo devono comunque essere indicati (...), la data in cui il ruolo diviene esecutivo", specificando che il ruolo diveniva esecutivo con la sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio impositivo.

A questo stato di cose, radicali cambiamenti vennero imposti con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999 (attuativo della delega di cui alla legge n. 337 del 28 settembre 1998), il quale (all'art. 4), innanzitutto, ha modificato il richiamato art. 12, cancellando dall'ambito del contenuto del ruolo ogni ulteriore riferimento oltre il solo codice fiscale del contribuente.

Scompare, dunque, l'indicazione della data in cui il ruolo sia divenuto esecutivo.

Quindi, con l'art. 10 è modificato l'art. 24 del D.P.R. n. 602/73, eliminando ogni riferimento ai termini entro cui il ruolo debba essere consegnato al concessionario e, di conseguenza, viene modificato anche l'art. 25 e, per quanto qui interessa, il comma 1 viene così riscritto: "Il concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede".

Fino a questo punto, le cose continuano a mantenere una certa organica chiarezza, anche se la soppressione dell'indicazione della data di consegna dei ruoli pone seri problemi e minaccia la natura perentoria dei termini di notifica.

Gli è, però, che con D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 sono state dettate "Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione" e, all'art. 1 trovasi scritto: "1. Al D.P.R. 29

settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni: (...) b) nell'articolo 25, comma 1, concernente la cartella di pagamento, le parole da "entro" a "del ruolo", sono soppresse".

Dopo di che l'art. 25, che per effetto della citata modifica introdotta con il D.Lgs. n. 46/99 recava scritto: "Il concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede", deve ora così leggersi: "Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede"; ogni riferimento temporale è venuto meno.

Va però detto che (seppure a decorrere dall'1 luglio 2001), per effetto dell'art. 8, com. 1, D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001, al sunnominato art. 25 è stato aggiunto il comma 2-bis, secondo il quale: "La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo". Quindi, quell'indicazione che l'art. 12 D.P.R. n. 602/73 aveva obbligatoriamente previsto come elemento costitutivo del ruolo stesso, ora da indicazione per così dire interna, diviene elemento da comunicare necessariamente al debitore, inserendolo nell'atto più importante da portare alla di lui conoscenza: la cartella.

A quale scopo? La risposta la si può raggiungere solo alla conclusione del ragionamento che stiamo conducendo, non senza aver segnalato un altro fatto normativo di rilievo e cioè che con il Regolamento dettato per le "determinazione del contenuto del ruolo e dei tempi, procedure e modalità della sua formazione e consegna" (D.M. n. 321 del 3 settembre 1999), viene ripristinato l'obbligo di indicare "la data di consegna (ndg.: del ruolo) al concessionario". Per quanto attiene il livello che questo regolamento assume nella gerarchia delle fonti, basta richiamare il fatto che esso fa parte dei regolamenti delegati vero com'è che è previsto negli artt. 12 e 24 del D.P.R. 602/73, siccome modificati, rispettivamente dall'art. 4 e 10 del D.Lgs. n. 46/99.

Ciò detto, non può però convenirsi con parte resistente, secondo cui il contribuente resta comunque adeguatamente tutelato dai termini ordinari (decennali) di prescrizione di ogni diritto e, quindi, anche di quelli erariali.

L'esigenza di una diversa conclusione nasce dal sistema.

In effetti, l'art. 25, già nella formulazione ordinaria, era stato portato al vaglio della Corte Costituzionale che, sebbene in materia attinente alle II.DD. (ma i principi sono mutuabili), investita del dubbio di costituzionalità proprio in ordine alla mancata previsione di un termine perentorio per la notifica della cartella di pagamento, così che il contribuente sia "indefinitamente esposto alla pretesa del fisco e menomato, per la distanza tra fatto e contestazione, nel diritto di difesa" ha dichiarato, con l'ordinanza n. 107/2003, la manifesta inammissibilità della questione, sulla base del seguente ragionamento.

Innanzitutto ha ribadito l'imprescindibile dovere del giudice di merito di attuare della norma una lettura, quanto più possibile aderente alla portata complessiva del dettato costituzionale, stigmatizzando come "incompiuto quel doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice del testo di legge denunciato, al quale ciascun giudice è, comunque, tenuto prima di proporre l'incidente di costituzionalità (si veda, tra le tante, l'ordinanza di questa Corte n. 592 del 2000)".

Quindi, ha dimostrato che, una lettura così condotta, consentirebbe di ritenere salvo l'imprescindibile principio della perentorietà di un termine a tutela del diritto di difesa.

Dice, infatti il Giudice delle leggi, occupandosi della tenuta del sistema posto in essere dal surrichiamato comb. disp. artt. 24 e 25 D.P.R. n. 602/73:

"che in effetti, da un lato, l'art. 24 del D.P.R. n. 602 del 1973, prevede un termine ("almeno novanta giorni prima della scadenza", prorogabile nell'ambito di quello decadenziale di cui all'art. 17, comma terzo, del medesimo D.P.R.) per la consegna del ruolo all'esattore e, dall'altro lato, come il rimettente stesso ricorda, l'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 dispone che "l'esattore, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento";

che in particolare, tale ultima norma, per il suo tenore letterale ("non oltre il giorno...", "deve notificare"), ben si presta ad essere interpretata in senso tale da escludere la paventata "indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco, essendo l'esattore soggetto ai ristretti termini di cui all'art. 25 per la notificazione della cartella" (così, Cass. 19 luglio 1999, n. 7662);

che il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere (così, Cass. - Sez. Un. 3 febbraio 1994, n. 1111)".

Il non assoggettamento a tempo indefinito all'azione del fisco, proprio per i problemi che pone in termini di effettività dell'esercizio del diritto di difesa, è, dunque, un valore costituzionale, né è sufficiente la disciplina della prescrizione ordinaria, la cui conoscenza da parte della Corte è semplicemente irraggiungibile richiamare.

Che la previsione di termini perentori, l'inosservanza dei quali genera decadenza dell'azione del fisco, sia un'esigenza costituzionale, secondo le richiamate affermazioni della Corte è argomento condiviso, senza alcuna circonlocuzione, anche dalla Cassazione con sent. n. 10/04, peraltro sulla scia del suo precedente costituito da sent. n. 7662/99.

In effetti, già in quest'ultima pronuncia, la Suprema Corte aveva affermato, da un lato, che l'assoggettamento dell'esattore ai ristretti termini per la notifica della cartella, stabiliti all'art. 25 D.P.R. n. 602/73, valeva ad escludere "un'indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco", dall'altro, che l'esattore "non è soggetto estraneo all'Amministrazione finanziaria ma ne è un organo indiretto, in quanto, in forza di un atto concessorio, esercita i poteri di riscossione, dei quali è e resta titolare la stessa Amministrazione".

Posto, come sopra accennato, che è solo irraggiungibile ritenere che gli Alti Consessi ora richiamati abbiano trascurato di considerare i termini prescrizionali ordinari, se ne deve dedurre che proprio in questi deve individuarsi quell'"esposizione indefinita all'azione del fisco" che essi ritengono intollerabile alla luce dei principi costituzionali.

Se, dunque, alla luce dello jus vivendi, un termine perentorio (si ripete, oltre a quello previsto dall'art. 2946 c.c.) è necessario e se la sua individuazione da parte del giudice è imposta dalla lettura adeguata della norma, allora occorre soffermarsi su tutti gli elementi normativi offerti dallo stato attuale della legislazione per verificarne l'esistenza, ovvero accogliere la richiesta di rimessione degli atti alla Corte costituzionale, avanzata da parte ricorrente, nel caso contrario.

A ben vedere, inoltre, la perentorietà del termine si rileva altresì da un ulteriore elemento di sistema. Non è, infatti, tollerabile che il contribuente subisca dei propri diritti costituzionali una differente esposizione a seconda della strada che l'Amministrazione, ad libitum, intende perseguire per la realizzazione del suo credito.

Ed infatti, se l'obbligazione tributaria venga concretamente determinata a seguito della notifica di avviso di accertamento, non v'è dubbio che, a seconda del tipo di tributo, i termini di realizzazione esecutiva siano perentoriamente stabiliti, mentre vi sarebbe la lamentata esposizione indefinita, qualora la via scelta sia quella della notifica della cartella esattoriale.

Allora, proprio prendendo le mosse dalle ultime modifiche legislative, si deve ricostruire il sistema, domandandosi, innanzitutto, quale sia il senso del recente (D.Lgs. n. 32/01) inserimento nell'art. 25 D.P.R. cit. del com. 2 bis, il quale recita: "La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo", tenuto conto che il legislatore ha ritenuto di inserire questo dato fra gli altri portati a conoscenza del contribuente con la notifica della cartella.

Questo elemento va collocato, poi, a fianco ad un altro (preesistente), costituito dal contenuto che deve avere il ruolo. Per quanto qui interessa, il "Regolamento recante norme per la determinazione del contenuto del ruolo e dei tempi, procedure e modalità della sua formazione e consegna" all'esattore, emanato con D.M. n. 321/99, in attuazione della delega regolamentare contenuta negli artt. 4 e 10 del D.Lgs. n. 46/99, prevede all'art. 1, lett. "L" che sia inserita la data di consegna del ruolo al concessionario.

Va subito riconosciuto che si tratta di un atto apparentemente interno (è, infatti, contenuto in un regolamento) ma la cui importanza sarà apprezzata da qui a poco.

Tornando ai fondamentali principi ispiratori fissati dal Giudice di legittimità con la sent. n. 7662/99, deve rilevarsi, con i migliori chiosatori della pronuncia, che essa ha chiarito come il procedimento riscossivo venga preso in esame dal legislatore come un unicum che scorre dalla formazione dei ruoli alla riscossione. E di questo unicum fa sicuramente parte altresì la disciplina dettata all'art. 19 D.Lgs. n. 112/99. Questa disciplina, sostanzialmente coeva con le modifiche di cui al D.Lgs. n. 46/99, ha stabilito, per la parte che qui interessa (com. 2, lett. "a"), che "Costituiscono causa di perdita del diritto al discarico: (a) la mancata notificazione, imputabile al concessionario, della cartella di pagamento, entro il quinto mese successivo alla consegna del ruolo".

Ciò detto, a parere di questa Commissione, non può ritenersi l'obbligo del concessionario di sopportare le conseguenze della mancata riscossione, alla stregua di un fatto a cui resta estraneo il contribuente, se, come detto, l'esattore "non è soggetto estraneo all'Amministrazione finanziaria ma ne è un organo indiretto, in quanto, in forza di un atto concessorio, esercita i poteri di riscossione, dei quali è e resta titolare la stessa Amministrazione" (Cass. n. 7662/99).

Ciò, in soldoni, sta a significare che soggetti del rapporto tributario sono sì il contribuente e l'erario ma anche che la pretesa del fisco trova realizzazione attraverso il concessionario, il quale in determinate circostanze, diviene, però il soggetto che, da un lato, sopporta le conseguenze della sua negligenza e, dall'altro, porta a soddisfacimento la pretesa fiscale avanzata nei confronti del contribuente.

Né può dirsi che all'esito di questo ragionamento residui pur sempre un'obbligazione di diritto civile del contribuente nei confronti del concessionario, in quanto, in assenza di diversa volontà di legge, la condotta colposa, perché negligente, del concessionario non può essere titolo per una novazione oggettiva dell'obbligazione. Il concessionario, infatti, è organo, sia pure indiretto, dell'Amministrazione ed i suoi poteri spirano con l'estinguersi dell'obbligazione tributaria. E così come l'Amministrazione non potrebbe più pretendere alcunché dal contribuente, alla stessa stregua non potrebbe farlo il concessionario.

E' vero, come hanno segnalato alcuni commentatori, che il ruolo è elemento ignoto al contribuente, sicché non si potrebbe egualmente rilevare il dies a quo dal quale procedere per il calcolo dei cinque mesi concessi dalla legge per la realizzazione della obbligazione tributaria ma è altrettanto vero che ciò rileva solo sul piano probatorio ma non su quello strutturale delle obbligazioni.

Si vuole con ciò dire che, dovendo essere il creditore a fornire la prova dell'esistenza vitale del suo credito (art. 2697 c.c.), sarà il concessionario che dovrà fornire la prova del rispetto dei termini, di fronte all'eccezione del contribuente.

Questi, però, non solo ha l'onere di formulare la relativa eccezione, quanto deve indicare gli elementi presuntivi su cui essa si fonda.

Orbene, a tale proposito non è certo richiedibile al ricorrente un'allegazione attinente la data di consegna dei ruoli la cui individuazione, allo stato attuale avrebbe un che di cabalistico. E', invece, richiedibile un'allegazione che parta dall'esecutività del ruolo che, come visto, è elemento portato alla sua conoscenza.

D'altra parte, lo Statuto dei diritti del contribuente vuole che il comportamento dell'Amministrazione (latamente intesa) sia improntato a buona fede e trasparenza e che non sia imposto al contribuente l'onere di provare fatti che emergono da documenti in possesso dell'Amministrazione stessa (arg. ex Cass. n. 7093/03).

Sarà, evidentemente, onere del concessionario, dunque, controeccepire il diverso termine iniziale, decorrente dalla consegna del ruolo, per dimostrare il rispetto dei cinque mesi di cui all'art. 19, com. 2, lett. "a", D.Lgs. n. 112/99 ma anche di quello decadenziale previsto per ciascuna singola imposta dalla norma istitutiva.

Nella fattispecie in esame la cartella è stata notificata l'8 maggio 2003 e la medesima reca l'obbligatoria indicazione che il ruolo è stato reso esecutivo il 25 settembre 2002.

Parte resistente non ha indicato una diversa data di consegna dei ruoli utilmente collocabile entro il quinto mese antecedente la notifica (8 dicembre 2002).

La presunzione di coincidenza della consegna del ruolo con la data di esecutività del medesimo non è stata vinta, sicché è fondata l'eccezione di decadenza formulata principaliter (attenendo, infatti, al merito precede le altre, in assenza di eccezioni di rito) in ricorso, sebbene per motivi diversi da quelli ivi indicati. Non risulta, infatti, chiara la tesi esposta, secondo cui la notifica della cartella debba avvenire entro il termine concesso all'Amministrazione per rendere esecutivo il ruolo, così confondendo i termini assegnati al fisco con quelli del concessionario con quelli, in fine del contribuente e, non consentendo, d'altra parte, di cogliere le modalità di notifica di un atto esecutivo del ruolo, prima ancora che questo sia esecutivo.

La cartella va pertanto annullata.

La complessità delle questioni trattate, è giusto motivo per compensare integralmente le spese di lite fra le parti.

*P.Q.M.*

La Commissione accoglie il ricorso e per l'effetto dichiara la nullità della cartella di pagamento. Spese di lite compensate fra le parti.